

VERGİ YURTTAŞLIĞI: KAVRAM, UNSURLARI VE GELİŞTİRME YÖNTEMLERİ

Doç. Dr. Elif PÜRSÜNLERLİ ÇAKAR* & Doç. Dr. Fatih SARAÇOĞLU**

Öz

Vergi literatürüne yeni bir kavram olarak giren vergi yurttaşlığı; klasik anlamda, vergi yasalarının parlamentoda kabul edilmesinin vergi mükelleflerince kabulünü ifade etmekte iken; çağdaş anlamda vergi yurttaşlığı, bunun yanı sıra, vergi idaresinin uygulamalarına bağlı olarak ortaya çıkan güven ilişkisi sonucunda, vergi yasalarının mükelleflerce kabulünü de kapsayan bir kavram olarak ortaya çıkmaktadır. Böylece vergi yurttaşlığı, mükelleflerin vergi yasalarının oluşturulması sürecine güvenmelerinden, idari anlamda bu yasaları kabullerini de içeren bir kavram haline gelmiştir. Vergi yurttaşlığı kavramının temelinde de üç unsurun bulunduğu görülmekte olup, bunlar; mükelleflerin vergiyi ve vergi ile ilgili yükümlülüklerini yerine getirmeyi kabul etmeleri (onaylamaları), bu kabulün, sadece parlamentoda vergi yasasının kabulüne bağlı olarak değil, aynı zamanda vergi idaresinin uygulamalarına bağlı olarak da gerçekleşmesi ve mükelleflerin vergiyi ve vergi ile ilgili ödevlerini gönüllü olarak yerine getirme derecelerini, vergi idaresi ile aralarındaki “karşılıklı” güven ilişkisine bağlı olarak belirlemeleri biçiminde karşımıza çıkmaktadır. Vergiye gönüllü uyum, vergi ahlakı ve vergi bilinci kavramlarından da farklı bir kavram olan vergi yurttaşlığının geliştirilmesinde ise; vergi ile ilgili kararların demokratik biçimde alınması, verginin kullanılmasına ilişkin kararların demokratik olması, mükelleflerin vergiye karşı duyarlılıklarının artırılması, vergide okunabilirliğin sağlanması, vergi denetiminin artırılması, vergide uygunluk ilkesinin gözetilmesi, vergide adalet ilkesinin gözetilmesi ve vergi idaresinin fiziki koşullarının geliştirilmesi etkili olmaktadır.

Anahtar Kelimeler: Vergi Yurttaşlığı, Vergi Mükellefi, Vergi İdaresi, Vergiye Uyum.

Tax Citizenship: Concept, Elements and Development Methods

Abstract

Tax citizenship, which is a new concept in the tax literature normally refers to tax payers accepting that the tax legislation is passed in the parliament, but in the contemporary sense of the phrase, it refers to a concept that covers the acceptance of the tax legislation by tax payers as a result of the trusting relationship stemming from the practices of the tax offices. Thus, tax citizenship turned into a concept that incorporates the tax payers trusting the process of building tax legislation as well as their acceptance of such legislation in an administrative sense. There are three elements that are in the core of the concept of tax citizenship and these are; tax payers accepting tax and their tax-related application (approving of), and that such acceptance will not depend only on the passing of the tax legislation in the parliament but also on the practices of the tax administration and the degree of willingness of the tax payers to fulfill their tax payer obligation and the fulfilling of obligations on the basis of ‘mutual’ trust. In the development of tax citizenship, which is a concept different from willing payment of taxes, or tax morality and tax consciousness; democratic decision-making in tax usage, increasing sensitivity of the tax payers regarding taxes, ensuring tax readability, increasing tax audits, observing tax compliance principles, and improvement of physical conditions of tax administration are effective.

Keywords: Tax Citizenship, Tax Payer, Tax Administration, Tax Compliance.

* Kırıkkale Üniversitesi, Hukuk Fakültesi Öğretim Üyesi

** Gazi Üniversitesi, İ.İ.B.F. Öğretim Üyesi

Giriş

Halkın egemenliğine dayanan bir yönetim biçimi olan demokrasi, devlet politikası belirlenirken vatandaşların eşit haklara sahip şekilde kararlara katılmasını gerektirmektedir. Devlet ile vatandaşları karşı karşıya getiren vergilendirmede başarının sağlanabilmesi de onların tepkilerinin dikkate alınmasını gerektirmektedir (Öncel vd., 2010: 37).

Vergi yurttaşlığı da vergi yasasının parlamentoda kabul edilmesi ve yasalaşmasıyla doğmakta, vergiye ilişkin kararların alınması ve uygulanmasında gerek idarenin mükelleflere gerekse mükelleflerin idareye güvenini de kapsadığından, verginin siyasi anlamda kabulünden, idari anlamda kabulüne dönüşümünü ifade etmektedir. Bu güven ve kabul ise her şeyden önce idarenin vergi uygulamasında mükelleflerin katılımını sağlaması ve onların ihtiyaçları ve isteklerine cevap verebilmesiyle mümkün olabilecektir.

Yeni bir kavram olan vergi yurttaşlığını incelediğimiz bu çalışmada, bunun kavram olarak ne anlama geldiği ve benzer kavramlardan farklılıkları ortaya konulacak, hangi unsurları içerdiği incelenecek, vergi yurttaşlığını geliştirme yöntemleri açıklanacaktır.

1. Vergi Yurttaşlığı Kavramı ve Unsurları

A. Vergi Yurttaşlığı Kavramı

Klasik ve dar anlamda vergi yurttaşlığı (le civisme fiscal); sadece verginin parlamento tarafından onaylanmasını ifade etmektedir. Yani, bir verginin vergi yasasının parlamentoda/mecliste kabul edilerek yasalaşması ile klasik anlamda vergi yurttaşlığı doğmuş olmaktadır. Klasik anlamda vergi yurttaşlığı, sadece vergi ile ilgili kararların alınma sürecinde mükellefin bu sürece olan güvenini ifade ederken; çağdaş anlamda vergi yurttaşlığı, mükellef ve vergi idaresinin birbirlerine olan karşılıklı güvenini ifade etmesine dönüşmüştür. Bu dönüşüm; verginin (mükellef tarafından) siyasi anlamda kabulünden, idari anlamda kabulüne dönüşümünü ifade etmektedir.

Çağdaş ve geniş anlamıyla vergi yurttaşlığı; artık sadece verginin parlamento tarafından onaylanmasını (kabulünü) değil; vergi idaresinin uygulamaları neticesinde mükellef ile vergi idaresi arasında oluşmuş olan güven ilişkisine (niteliği ve gücüne) bağlı olarak, mükellefin hem vergiyi hem de vergi ile ilgili yükümlülüklerini yerine getirmeyi onaylaması olgularını ifade etmektedir (Bouvier, 2010: 25).

Bir başka tanıma göre vergi yurttaşlığı, vergilendirme ile ilgili ödevlerin, vergi mükellefleri tarafından yerine getirilmesinin kabul edilmesini/onaylanmasını ifade etmektedir (*Le civisme fiscal*: <http://jecndabietry.fr/gd/LE-CIVISME-FISCAL.htm>. Erişim tarihi:02.05.2014).

Verginin parlamentoda kabul edilmesi olarak ifade edilen klasik vergi yurttaşlığı tanımının aksine, vergi yurttaşlığı kavramı, günümüzde yerini vergi idaresi ve vergi mükellefi arasındaki karşılıklı güven ilişkisi sonucunda ortaya çıkan mükellefin vergiyi kabul etmesi biçiminde anlaşılmaktadır (Bouvier, 2010: 25).

Verginin yasallığı ilkesi ile doğrudan ilişkili olan vergi yurttaşlığı kavramı, vergilendirmenin “siyasi yasallık” ile sınırlandırılmaktan çıkarılıp, “idari yasallık” kavramı çerçevesinde değerlendirilmesini sağlamaya yöneliktir. Bu kapsamda; özellikle vergi yasalarının parlamentoda yasallaştıktan sonra, uygulanmasında etkinliğin sağlanabilmesi için birçok ülkede “vergi reformu” adı altında özellikle vergi idaresi ile mükellef ilişkilerini, vergi yurttaşlığı kavramının toplumda yerleşmesine yönelik olarak çeşitli düzenlemeler yapılmaktadır. Vergi yurttaşlığı kavramının yerleşmesi, sadece mükellef ve vergi idaresi ilişkilerinin düzenlenmesini sağlamamakta, aynı zamanda kamu maliyesi sisteminin gücünü de arttırmaktadır.

B. Vergi Yurttaşlığının Unsurları

Vergi yurttaşlığı kavramının temelini oluşturan üç unsur bulunmaktadır:

- Mükelleflerin vergiyi ve vergi ile ilgili yükümlülüklerini yerine getirmeyi kabul etmeleri (onaylamaları).

Mükelleflerin, parlamento tarafından kabul edilmiş olan yasa ile getirilen vergiyi gönül rızasıyla kabul etmelerinin yanı sıra, bu vergi ile ilgili yükümlülüklerini yerine getirmeyi de isteyerek kabul etmeleri anlamına gelmektedir. Bu aşamada, vergi ile ilgili işlemlerde mükelleflere getirilmiş olan kolaylıklar, vergi bilinci, vergi ahlâkı ve bireysel yarardan ziyade kamu yararının oluşması konularında mükelleflerin ikna olmaları büyük önem taşımaktadır (Gautier, 2010: 13.14).

- Bu kabulün, sadece parlamentoda vergi yasasının kabulüne bağlı olarak değil, aynı zamanda vergi idaresinin uygulamalarına bağlı olarak da gerçekleşmesi.

Vergi yasasının parlamentoda kabulü sonucunda, mükelleflerin “vergi ödevi” niteliğinde “zorunlu” olarak kabul ettikleri vergiyi ifade eden klasik anlamda vergi yurttaşlığı kavramı, bugün yerini, “vergi idaresi”nin uygulamalarına bağlı olarak ortaya çıkan “gönüllü/istekli” kabulü de kapsayacak şekilde ifade edilmektedir (Bouvier, 2010: 112).

Mükelleflerin vergiyi ve vergi ile ilgili ödevlerini gönüllü/istekli olarak yerine getirme derecelerini, vergi idaresi ile aralarındaki “karşılıklı” güven ilişkisine bağlı olarak belirlemeleri (*Le civisme fiscal: <http://jecndabietry.fr/gd/LE-CIVISME-FISCAL.htm>. Erişim tarihi: 02.05.2014*).

Burada, mükelleflerin vergi idaresi ile olan ilişkilerindeki “karşılıklılık” olgusu ön plana çıkmakta; yani mükellefin vergi idaresine duyduğu güven kadar, vergi idaresinin de mükelleflere duyduğu güvenin, mükelleflerin vergiyi gönüllü kabulünde etkili olduğu görülmektedir.

Bu açıdan örneğin, bir mükellefin, vergi dairesine, yasal ödeme süresinin başlamasından önce, vergisini çeşitli sebeplerle yasal süre sona erdikten sonra ödeyebileceğini beyan etmesi durumunda, vergi idaresince vergi cezasının belirli bir süre kesilmeyeceğinin teminat altına alınması (yasal düzenlemeler veya vergi idaresinin uygulamalarıyla) yoluna gidilebilecektir.

II. Vergi Yurttaşlığı Kavramının Benzer Kavramlardan Farkı

Vergi yurttaşlığı kavramı; vergiye gönüllü uyum, vergi ahlâkı ve vergi bilinci kavramlarından farklılık arz etmektedir.

A. Vergi Yurttaşlığı ve Vergiye Gönüllü Uyum

Vergiye gönüllü uyum (l'accomplissement fiscal volontaire) kavramının temelinde dört unsurun varlığı gerekmektedir. Bunlar; vergiye tabi gelirin doğru olarak beyan edilmesi, gelir düzeltmeleri, gelirden indirilmesi gereken unsurların doğru olması ile vergi beyannamesinin zamanında doldurulması ve vergi yükümlülüğünün doğru olarak hesaplanmasıdır. Vergi uyumsuzluğu kavramında ise; vergi yüksek hesaplanabileceği gibi düşük olarak da hesaplanabilmektedir (Çetin Gerger, 2011: 52). Yani vergiye gönüllü uyumda, mükelleflerin beyanda bulunmaları ve vergi idaresine fazla yük olmamaları kavramlarının altı çizilmiştir. Vergiye gönüllü uyumda mükellefler, ödemeleri gereken vergiyi doğru olarak hesaplayacaklar ve vergi idaresine çok fazla yük olmaksızın doğru olarak beyan edeceklerdir.

Oysa vergi yurttaşlığı kavramı, verginin parlamentoda kabulünden ödeme aşamasına kadar olan dönemlerdeki tüm işlemlere yönelik olması itibarıyla vergiyi gönüllü uyum kavramından farklılık göstermektedir. Vergi yurttaşlığı kavramı daha geniş bir kavramken, vergiye gönüllü uyum kavramı belirli olay ve işlemleri kapsamaktadır.

Vergiye gönüllü uyum beyana ilişkin yükümlülüklerin doğru olması üzerinde yoğunlaşırken; vergi yurttaşlığı hem parlamentonun kabul ettiği vergi kanunlarını hem de vergi yükümlülüklerinin tümünü yerine getirmeyi onaylama anlamına gelmektedir.

B. Vergi Yurttaşlığı ve Vergi Ahlakı

Vergi ahlakı; mükellef ve vergi sorumlularının, vergi yasalarınca düzenlenmiş olan yükümlülüklerini üst seviyede gerçekleştirmek konusundaki tutumları olarak tanımlanmaktadır (Akgül Yılmaz, 2013: 204). Başka bir tanıma göre ise, vergi ahlakı, mükelleflerin vergi yasalarından doğan yükümlülüklerini, gerçeğe uygun bir şekilde yerine getirme konusundaki davranışlarının düzeyine denilmektedir (Akdoğan, 2011: 190). Görüldüğü üzere, vergi ahlâkında temel konu, mükelleflerin-vergi ile ilgili yasal ödevlerini yerine getirme konusunda- tutumlarının ve davranış düzeylerinin derecesi ve bu derecenin ne olduğunun tespitidir. Vergi yurttaşlığında ise, verginin parlamentoda onaylanmasının kabulü ve idarenin yaklaşımına bağlı olarak mükelleflerin vergi ödevlerini gönüllü biçimde yerine getirme derecelerinin belirlenmesi söz konusudur.

C. Vergi Yurttaşlığı ve Vergi Bilinci

Vergi bilinci, kamu hizmetlerinin gerçekleştirilmesi bakımından verginin önemi ni bilen toplum bireylerinin, vergilendirme ile ilgili ödevlerini yerine getirmek konusundaki isteklilik düzeyleridir (Akdoğan, 2011: 189). Vergi bilinci, eğitim seviyesine bağlı olarak gelişmekle birlikte, mükelleflerin kamu hizmetlerinden memnuniyeti, kamusal kaynakların kullanımındaki etkinlik konusundaki tutumları vergi bilincini oluşturmaktadır (Akgül Yılmaz, 2013: 204).

Vergi bilinci, bireylerin vergilendirmeye ilişkin ödevlerini yerine getirmek konusunda isteklilik düzeylerini ifade ederken; vergi yurttaşlığı daha kapsamlı bir kavram olup, hem vergi kanunlarının kabullenilmesini, hem de vergi idaresinin uygulamalarına ve karşılıklı güven ilişkisine bağlı olarak vergi ödevlerinin gönüllü olarak yerine getirilmesini kapsamaktadır.

III. Vergi Yurttaşlığını Geliştirme Yöntemleri

A. Vergi ile İlgili Kararların Demokratik Biçimde Alınması

Vergi ile ilgili kararların demokratik biçimde alınması, verginin yasallığı ilkesinin doğal bir sonucudur. Vergi ile ilgili kararlar, yalnızca parlamentolarda alınmalı, hiçbir şekilde bu kararların alınmasında parlamento dışına çıkılmamalıdır. Verginin mükellefler tarafından kabul edilmesiyle, parlamenter demokratik devlet arasında yakın bir ilişki bulunmaktadır (Ardant, 1971: 88). Verginin, ödeme yükümlülüğünde olanlar tarafından kabulü, halk ve yönetenler arasındaki “vergi sözleşmesinin” (le contrat fiscal) olması gerektiği ve olabileceği düşüncesi üzerine kurulmuştur. Bu ilişki, siyasal düzenin yasallığı olarak ifade edilmektedir.

Parlamentonun, verginin konulması aşamasında, verginin yasallığı ilkesinin bir gereği olarak mükelleflerin temsilcisi sıfatıyla müdahalede bulunması mutlak surette bir gerekliliktir (Bouvier, 2010:28). Verginin yasallığı ilkesinden sapmalar, vergi yurttaşlığı kavramının toplumda yerleştirilmesine engel olacaktır.

B. Verginin Kullanılması ile İlgili Alınan Kararların Demokratik Olması

Verginin kullanılması ile ilgili kararların demokratik olması ile kastedilen, aynı zamanda bütçenin “harcama” kısmının, yani verginin yasama organınca onaylandıktan sonra (ön izin) kullanılmasının milletvekilleri kadar mükelleflerce de açık ve anlaşılabilir olması gerekmektedir. Alınan bu kararların, toplanmış olan vergilerin kullanılmadan önce ve kullanıldıktan sonra yargısal denetiminin yapılması, bu kararların demokratik olarak kullanıldığının bir göstergesidir (Bouvier, 2010: 29).

Burada, uygunluk denetimi kadar, performans denetimi de etkili olmaktadır. Yargı organı, vergi ile ilgili olarak parlamentolarda alınan kararların uygunluğunu denetlemekle sınırlı kalmamalı, aynı zamanda kamu kaynağının etkin ve verim-

li olarak kullanıldığını da ortaya koymalıdır (Chaabouni, 2010: 384-390). Diğer bir ifadeyle, yargı organı, vergi yurttaşlığının geliştirilebilmesi için; mükelleflere, kamu kaynağının kullanımına yönelik olarak bir performans kültürüne sahip olduğunu göstermelidir (Bouvier, 2010: 30).

C. Mükelleflerin Vergiye Karşı Duyarlılıklarının Artırılması

Mükelleflerin vergiye karşı duyarlılıklarını artırmak suretiyle vergi yurttaşlığını sağlamanın temel koşulu, mükellefleri verginin gerekliliğine inandırmaktır. Mükellefleri inandırmanın yöntemi ise, mükelleflerin şeffaf bir biçimde bilgilendirilmeleridir. Vergi idaresi mükellefleri tam ve doğru şekilde bilgilendirmek, diğer bir ifadeyle mükelleflere “vergi eğitimi” vermek için tüm bilgilendirme araçlarını kullanmalıdır (Gauthier, 2010: 14-15). Mükelleflere, verginin ne olduğu, amaçları ve sonuçları ile vergi yurttaşlığı kavramı çeşitli şekillerde açıklanmalı, vergi mükellefiyetinin önemi ve sonuçları anlatılmalıdır (*Le civisme fiscal: <http://jecndabietry.fr/gd/LE-CIVISME-FISCAL.htm>. Erişim tarihi:02.05.2014*).

Bununla birlikte vergi ile ilgili bilgilerin mükelleflere ulaştırılması sırasında şeffaflığın sağlanması, aynı şekilde, vergi ile ilgili düzenlemelerin sürekli değişikliğe uğramaması da vergi yurttaşlığının toplumda yerleşmesine yönelik olumlu sonuçlar doğuracaktır.

D. Vergide Okunabilirliğin Sağlanması

Vergide okunabilirlik (la lisibilité) ile kastedilen; verginin anlaşılabilir, ulaşılabilir ve açık olmasıdır.

Adam Smith “kesinlik” kavramını; “ödeme zamanı, ödenmesi gereken miktar, ödeme şekli, bütün bunlar, vergi mükellefleri kadar, diğer herkes için açık ve belirli olmalıdır” şeklinde ifade etmiştir (Smith, 1822: 274; Akt. Orsoni, 2010: 48).

Vergide ulaşılabilirlik ise; mükelleflerin vergi ile ilgili kavram ve düzenlemelere nüfuz edebilmeleri olarak ifade edilmektedir. Vergi hukuku ile ilgili düzenlemeler ne kadar açık olursa, vergide ulaşılabilirlik o ölçüde fazla olacaktır (Orsoni, 2010: 47).

Burada, vergide açıklık ve belirlilik ilkelerinin önemi ortaya konulmaktadır. Vergide açıklık ilkesi, vergi kanunlarının açık bir şekilde ve yanlış anlamaları önleyecek şekilde yazılmalarını, kullanılan kelimelerin günlük kullanımdaki anlamları taşınmasını ve farklı kullanım halinin özel olarak belirtilmesini gerektirmektedir (Akdoğan, 2011: 214).

Belirlilik ilkesi ise, vergi ile ilgili kurum ve işlemlerin belli olması ve herkes tarafından anlaşılabilir şekilde ortaya konulmuş olması gerektiğini ifade etmektedir (Akdoğan, 2011: 213).

E. Vergi Denetiminin Artırılması

Vergi denetiminin artırılması, vergi yurttaşlığı kavramının toplumda yerleşmesi ve yaygınlaştırılması ile yakından ilgilidir. Özellikle vergi kaçakçılığı ve vergiden kaçınma ile mücadelede vergi denetiminin başarısı, toplumda vergi yurttaşlığı olgusunun yerleşmesine yardımcı olmaktadır. Ülkede, vergi kayıplarının engellenebilmesi açısından, belge düzeninin yerleşmiş olmasının önemi büyüktür.

Vergi denetimi ile kastedilen sadece idari denetimin artırılması değildir. Vergi ile ilgili yargısal denetimin artırılması vergi yurttaşlığı olgusunun toplumda yerleşmesi üzerinde olumlu etki yaratacaktır. Verginin yargısal denetiminin artırılması, her ne kadar vergi yurttaşlığı üzerinde olumlu etki yapsa da, tarihte, vergi üzerindeki yargısal denetime toplumsal direniş hareketleri ile karşılık verildiği de görülmektedir (Chaabouni, 2010:158-160). Poujade ve Nicoud hareketleri bunun örneklerini oluşturmaktadır.

Vergi denetiminin özellikle belge düzeni alanında genişletilmesi, vergi yurttaşlığı üzerinde etkili olacaktır. Vergi yurttaşlığının gelişmesinde mükellefler arasında vergi bilincinin de gelişmiş olması önem taşımaktadır. Vergi denetiminde artış sağlanması, toplumda vergi bilincinin oluşturulmasına da katkı sağlayacaktır (*Le civisme fiscal: <http://jecndabietry.fr.gd/LE-CIVISME-FISCAL.htm>. Erişim tarihi:02.05.2014*).

Vergi denetiminde mükellef haklarına ilişkin olarak getirilmiş olan düzenlemelerin de vergi yurttaşlığı olgusu üzerindeki olumlu etkileri son derece önem taşımaktadır (Philip, 2005: 8-9).

F. Vergide Uygunluk İlkesinin Gözetilmesi

Adam Smith ile vergi ilkeleri arasında yerini almış olan bu ilkeye göre; verginin tahsilatının, mükellefler için en uygun zamanda ve en uygun biçimde yapılması gerekmektedir (Uluatam, 2011: 280). Vergide uygunluk ilkesine göre, vergi mükelleflerden en uygun zaman ve en uygun biçimde alınmalıdır (Akdoğan, 2011: 215).

Vergide uygunluk ise; hizmet kalitesinin geliştirilmesi ile vergi idaresi-mükellef arasındaki ilişkilerin geliştirilmesi suretiyle olacaktır. Hizmet kalitesinin geliştirilmesi; mükelleflerin vergi işlemlerini gerçekleştirmelerinde kolaylık sağlanması ile başlamaktadır. Teknolojik imkânların sağlanması, mükelleflerin vergi ile ilgili sorularının cevaplandırılması, muhasebe sisteminin yalınlaştırılması, beyannamelerin anlaşılır olarak hazırlanması, hizmet kalitesinin artırılması suretiyle, uygunluk ilkesinin gözetilmesine katkıda bulunacaktır.

Vergi idaresi ile mükellef arasındaki ilişkinin geliştirilmesi ise; hem fiziki koşullardaki iyileşmenin sağlanması hem de mükelleflerin vergi idaresinin kararlarına güvenmesine bağlı olmaktadır.

G. Vergide Adalet İlkesinin Gözetilmesi

Eşitlik ilkesi, vergilemede adaletin sağlanmasına yönelik olarak uygulanan ilkelere birisidir. Eşitlik ilkesi, kişilerin vergi ödeme gücüne göre vergi ödemelerini öngörmekte olup; eşit ödeme gücüne sahip olanların eşit biçimde vergilendirilmesine yatay eşitlik; farklı ödeme gücüne sahip olanların farklı vergilendirilmesine dikey eşitlik denilmektedir (Erdem, vd. 2013: 124).

Mali güce göre vergilendirme; sosyal devletin vergi adaleti ile ilgili ilkesidir ve mali güce göre vergilendirme, kişilerin ekonomik ve sosyal durumları göz önüne alınarak vergilendirilmelerini gerektirmektedir (Öncel vd., 2010: 52; Budak, 2010: 4). Mali güç göstergeleri ise, gelir, servet ve tüketimdir.

Vergilendirmede adalet kavramı ise daha geniş bir kavramdır. Adalet kavramı; eşitlik kavramının yanında, vergilemede bazı sosyal ve ekonomik olguların da dikkate alınması ile ifade edilmektedir. Adalet kavramının belirsizliğine rağmen, bazı teknik esaslardan yararlanılarak adaletin sağlanmasına çalışılmakta olup; bu açıdan vergi kaçakçılığı ve çifte vergilemenin önlenmesi, vergi yükünün mükellefler arasında dengeli dağılımı, farklı durumda olanlardan aynı düzeyde vergi alınmaması, kişinin geçimine yetecek gelirinin vergilendirilmemesi, ailevi duruma göre vergi yükünün farklılaştırılması ve gelirin kaynağına göre farklı işleme tabi tutulması, ailevi durumuna göre vergi yükünün farklılaştırılması, kişinin asgari düzeyde geçimini sağlayacak gelirin vergilendirilmemesi gibi bazı teknik esaslardan yararlanılmaktadır (Akdoğan, 2011: 206).

Vergi yükünün adaletli ve dengeli (T.C Anayasası'nın 73. Maddesinde; vergi yükünün adaletli ve dengeli dağılımı maliye politikasının sosyal amacıdır ifadesi yer almaktadır) dağılımı, mali gücün ortaya çıkartılması yanında, sosyal amaca ulaşmak açısından da önemli bir rol oynamaktadır (Şenyüz vd., 2013: 21). Vergide adalet ilkesi; kişilerin, mali güçlerine göre vergilendirilmelerini, yani hem mali güç ilkesini hem de eşitlik ilkesini kapsamakta ve vergilemenin sosyal amacı doğrultusunda ortaya konulmaktadır.

Vergilemede adaletin sağlanabilmesi kuşkusuz vergi yurttaşlığı açısından kuşkusuz çok önemlidir. Zira adaletli bir sistem mükellefler tarafından daha kolay kabul edilebilecek, vergi idaresine güven artacak, vergisel yükümlülüklerin yerine getirilmesi bakımından duyarlılık artacaktır.

H. Vergi İdaresinin Fiziki Koşullarının Geliştirilmesi

Vergi idaresinin fiziki koşullarının geliştirilmesi ile kastedilen vergi idaresinin fiziksel ve teknik imkânlarının artırılmasıdır. Mükelleflerin vergi idaresi ile ilişkilerini düzenleyen yasal düzenlemelere duydukları güven kadar, vergilerinin tarh aşamasından tahsil aşamasına kadar olan süreçteki fiziki uygulamalar da vergi yurttaşlığı kavramının yerleşmesinde önem taşımaktadır.

Vergi yurttaşlığının yerleşmesi bakımından, vergi idaresinin fiziki koşullarının geliştirilmesi aşağıdaki hususları kapsamaktadır (Gauthier, 2010: 13-14).

- **Vergi idaresinin ulaşılabilir kılınması:** Mükelleflerin, vergilendirme ile ilgili konularda gerek bilgi alma gerekse vergisel işlemlerini gerçekleştirme konularında vergi idaresine “ulaşılabilir” olmaları gerekmektedir (Posta, telefon, internet, vergi gişelerinin oluşturulması gibi).
- **Verginin hesaplanmasında kolaylık sağlamaya yönelik bilgisayar programlarının oluşturulması:** Mükelleflere ödeyecekleri vergiyi on-line olarak hesaplayabilmeleri imkânının sağlanması, mükellefler açısından verginin maliyetini azaltıcı etki yaratacaktır (*Le civisme fiscal: <http://jecndabietry.fr/gd/LE-CIVISME-FISCAL.htm>. Erişim tarihi:02.05.2014*).
- **Vergi ile ilgili bilgi akışının sağlanması:** Vergi beyannamelerinin açık ve anlaşılır olması ve içeriğinde açıklamaların yer alması, bilgilenmede şeffaflığın sağlanması, vergi idaresinin görüşünün açık ve net olması, vergi idaresinin aynı veya benzer konulardaki görüşleri arasında çelişki ve farklılıkların bulunmaması önemlidir (*http://www.memoireonline.com/04/12/5651/m_La-problematique-de-la-fiscalisation-du-secteur-informel-en-RDC-cas-de-la-province-du-Sud-Kivu40.html. Erişim tarihi: 22.05.2014*).
- **Mükellefler açısından vergi maliyetinin azaltılması:** Vergi yurttaşlığının yerleşmesinde önemli bir koşul da, vergi maliyetinin mükellefler açısından azaltılmasıdır. Burada vergi maliyeti, vergi idaresi tarafından yüklenilmelidir (*http://www.oecd.org/fr/ctp/fiscalite-internationale/taxmorale-fr_6mars13.pdf. Erişim tarihi: 21.05.2014*).
- **Ödeme güçlüklerinin vergi idaresi tarafından dikkate alınması:** Mükelleflerin, şahsi, ailevi, mali ve ekonomik güçlükler nedeniyle vergilerini zamanında ödemeleri konusunda güçlük çekmeleri durumunda, vergi idaresine ödeme kolaylığı sağlama inisiyatifinin verilmesi, vergi yurttaşlığı kavramını geliştirecek ve vergi hasılatında artış sağlayacaktır (*http://www.oecd.org/fr/ctp/fiscalite-internationale/taxmorale-fr_6mars13.pdf. Erişim tarihi: 21.05.2014*).
- **Cevap verme süresinin kısaltılması:** Mükelleflerin vergi idaresine başvuruları veya danışmaları durumunda, vergi idaresi tarafından cevap verme süresinin yasal düzenlemelerle kısa tutulması, mükelleflerin vergi idaresine olan güvenini arttırmakta ve vergi yurttaşlığı üzerinde olumlu etki yaratmaktadır (*Le civisme fiscal: <http://jecndabietry.fr/gd/LE-CIVISME-FISCAL.htm>. Erişim tarihi:02.05.2014*).

- **Vergi idaresinde “arabulucu-danışmanlık” biriminin kurulması ve bu sistemin getirilmesi:** Mükelleflerin, vergi matrahı, verginin hesaplanması, ödenmesi ve vergi idaresi ile ilgili tüm ilişkilerde “vergide arabulucu-danışmanlık birimi”ne başvurabilmelerinin sağlanması da, vergi idaresi ve mükellef ilişkisinin “birebir” olarak gerçekleştirilmesini sağlayacak ve vergi yurttaşlığını geliştirecek bir uygulama olacaktır (<http://www.profiscal.com/papier/mfh.htm>. Erişim tarihi: 22.05.2014).

Sonuç

Devletin üstlenmiş olduğu görevleri yerine getirebilmesi bakımından en önemli finansman kaynağı olan verginin niteliklerinden cebirlik ve karşılıksız olması, vergi uygulamasının başarılı olabilmesi açısından idareye önemli görevler yüklemektedir. Zira vergi uygulamasının demokratik olmayan kararlara dayandığını, adaletsiz olduğunu, yüksek vergi yükü altında kaldığını düşünen mükelleflerin vergilemeye karşı duyarlılığının sağlanması kolay değildir.

Vergi yurttaşlığı kavramı tam olarak bu noktada önemini göstermektedir. Vergi yurttaşlığı, vergi yasalarının parlamentoda demokratik biçimde onaylanmasını ve vergiyle ilgili idari kararların alınması ve uygulanması sürecinde mükelleflerin güveninin sağlanmasını içermektedir.

Vergi yurttaşlığının yerleşmesi, tek başına verginin kamu giderlerinin finansmanı açısından öneminin anlatılmasıyla mümkün olmayacak, bu açıdan cebri bir uygulama olan verginin teknik kolaylıklar yanında mükelleflerde oluşabilecek olumsuz düşüncelerin de ortadan kaldırılmasını sağlayacak biçimde yürütülmesi gerekmektedir. Dolayısıyla vergi idaresinin teknik koşullarının geliştirilmesi yanında, vergi ilkelerine uygun ve demokratik bir uygulamayla mükelleflerin vergiye karşı duyarlılığı sağlanabilecek ve vergi yurttaşlığının yerleşmesiyle vergi sisteminin kendisinden beklenenlere cevap veren bir sisteme dönüşmesi mümkün olabilecektir.

Kaynakça

- Akdoğan, A. (2011). *Kamu Maliyesi*, Gazi Kitabevi, Ankara.
- Ardant, G. (1971). *L'Histoire de l'Impôt*, Fayard, Paris.
- Bouvier, M. (2010). "Nouveau Civisme Fiscal Et Légitimité Du Recouvrement De L'Impôt", *Revue Française De Finances Publiques*, No:112.
- Budak, T. (2010). *Türk Vergi Hukukunda Anayasal Ölçüt: Mali Güç, XII Levha Yayıncılık, İstanbul.*
- Chaabouni, I. (2010). *La Protection Des Personnes Soumises A Des Contôles Fiscaux Et Financiers*, L.G.D.J. Paris.
- Erdem, M., D. Şenyüz ve İ. Tatlıoğlu (2013). *Kamu Maliyesi, Ekin Yayınevi, Bursa.*
- Gautier, M. (2010). "La Modernisation De La Gestion et du Calcul de l'Impôt Est-Elle Un Facteur D'Amélioration Du Civisme Fiscal", *Revue Française De Finances Publiques*, Novembre, No:112.
- Gerger Çetin, G. (2011). Mükellef Hakları ve Vergiye Gönüllü Uyum, Legal Hukuk Kitapları Serisi No:43, Legal Yayınevi, İstanbul.
- Le civisme fiscal: <http://jecndabietry.fr.gd/LE-CIVISME-FISCAL.htm>. (Erişim Tarihi: 02.05.2014).
- Orsoni, G. (2010). "La Réactivité De La Gestion, Facteur De Lisibilité De L'Impôt?", *Revue Française De Finances Publiques*, Novembre, No:112.
- Öncel, M., A. Kumrulu ve N. Çağan (2010). *Vergi Hukuku*, Turhan Kitabevi, Ankara.
- Philip, P. (2005). *Les Droits de la Defense Face Au Contrôle Fiscal, Economica*, 2.ème Edition, Paris.
- Smith, A. (1822). *Recherche Sur La Nature et Les Causes de le Richesse des Nations*, Agasse Edition.
- Şenyüz, D., M. Yüce ve A. Gerçek (2013). *Vergi Hukuku, Ekin Yayınevi, Bursa.*
- Uluatam, Ö. (2011). *Kamu Maliyesi, İmaj Yayınevi, Ankara.*
- Yılmaz Akgül, G. (2013). *Kamu Maliyesi, Türkmen Kitabevi, İstanbul.*
- http://www.memoireonline.com/04/12/5651/m_La-problematique-de-la-fiscalisation-du-secteur-informel-en-RDC-cas-de-la-province-du-Sud-Kivu40.html (Erişim Tarihi: 22.05.2014).
- http://www.oecd.org/fr/ctp/fiscalite-internationale/taxmorale-fr_6mars13.pdf. (Erişim Tarihi: 21.05.2014).
- <http://www.profiscal.com/papier/mfh.htm>. (Erişim Tarihi: 22.05.2014).

